

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Національний університет кораблебудування імені адмірала
Макарова
Первомайський навчально-науковий інститут

Кафедра Економіки, обліку та підприємництва

«Допущений до захисту»
Завідувач кафедри

« _____ » _____ 2024

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття ступеня вищої освіти «бакалавр»

на тему: Бухгалтерський і податковий облік операцій з землею

Виконав студент 43-ОА-20 групи

_____ Тертична Г.

Керівник роботи:
к.е.н., доцент

_____ Гавриленко Н. В.

Первомайськ, 2024

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Первомайський Навчально-науковий інститут Національного
університету кораблебудування імені адмірала Макарова
Інженерно-економічний факультет

Кафедра економіки, обліку та підприємництва

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Гарант освітньої програми

(підпис)

«___» _____ 20__ року

ЗАВДАННЯ
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
на здобуття ступеня вищої освіти «магістр»

Студенту _____ Тертичній Ганні _____

прізвище, ім'я по батькові)

1. Тема роботи Бухгалтерський і податковий облік операцій з землею (на матеріалах ТОВ «Обрій-МТС»)

Керівник роботи к.е.н., доцент Гавриленко Наталія Вікторівна

Затверджена розпорядженням директора №___ від «___» _____ 2024 р.

2. Термін подання роботи: _____ 2024 року

3. Вихідні дані по роботі: підручники, монографії, автореферати, періодичні видання, матеріали конференцій, бухгалтерська, фінансова звітність ТОВ «Обрій-МТС», первинна документація, Наказ про облікову політику, реєстри фінансового обліку, договора оренди, купівлі-продажу, податкова звітність

4. Перелік питань, що належать до розробки (найменування розділів) 1. Теоретичні аспекти бухгалтерського і податкового обліку операцій з землею; 2. Аналіз фінансового стану ТОВ «Обрій-МТС»; 3. Організація бухгалтерського і податкового обліку операцій з землею на ТОВ «Обрій-МТС»;

5. Перелік презентаційних матеріалів: 1 Сутність категорії «земля» в різних економічних теоріях. 2. Огляд авторських визначень досліджуваних понять. 3. Аналіз показників фінансового стану ТОВ «Обрій-МТС». 4. Недоліки бухгалтерського і податкового обліку операцій з землею на ТОВ «Обрій-МТС»

6. Консультанти розділів роботи:

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	Гавриленко Н. В.		
2	Гавриленко Н. В.		
3	Гавриленко Н. В.		

7. Дата видачі завдання _____

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ п/п	Назва етапів роботи	Терміни виконання етапів роботи	Примітка
1	Визначення наукового керівника роботи		
2	Вибір теми роботи та її узгодження її з науковим керівником		
3	Складання попереднього плану роботи, узгодження його з науковим керівником		
4	Збір статистичної інформації		
5	Вивчення друкованих та електронних джерел, економічних реалій, методичних та наукових видань з теми роботи		
6	Систематизація інформації та складання розгорнутого плану роботи, затвердження його науковим керівником		
7	Розробка теоретичного розділу		
8	Розробка аналітичного розділу		
9	Розробка проектного розділу		
10	Розробка вступу, висновків, списку використаної літератури та додатків		
12	Редагування рукопису роботи бакалавра та ознайомлення з ним наукового керівника		
13	Розробка проекту демонстраційного матеріалу та доповіді		
14	Усунення зауважень наукового керівника та завершення роботи		
15	Подання рукопису кваліфікаційної роботи, презентаційного матеріалу на попередній захист		
16	Подання роботи рецензенту та отримання рецензії		
17	Захист роботи перед атестаційною комісією		

Студент

_____ (підпис)

_____ (прізвище, ініціали)

Керівник роботи

_____ (підпис)

_____ (прізвище, ініціали)

ЗМІСТ

Вступ.....	5
РОЗДІЛ 1 РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО І ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ЗЕМЛЕЮ.....	8
1.1 Економічна сутність та еволюція операцій з землею.....	8
1.2 Операції з землею, як об'єкт бухгалтерського і податкового обліку...	13
РОЗДІЛ 2 АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ТОВ «ОБРІЙ-МТС».....	27
2.1 Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Обрій-МТС».....	27
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО І ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ЗЕМЛЕЮ НА ТОВ «ОБРІЙ-МТС».....	39
Висновки.....	49
Перелік використаних джерел.....	
Додатки	

ВСТУП

Упродовж всієї історії людства земля відігравала і продовжує відігравати важливу, ні з чим незрівняну роль у розвитку суспільства. Земля являє собою природний ресурс, який характеризується простором, рельєфом, ґрунтами, водами, надрами, рослинним і тваринним світом. По мірі розвитку продуктивних сил цей ресурс перетворюється в об'єкт соціально-економічних зв'язків, головний засіб виробництва в сільському господарстві та просторовий базис розвитку та розміщення всіх галузей господарства, територіальну основу буття взагалі. З давних давен земля являла багатство нації, мала свою вартість, була специфічним товаром. Таким чином, через свої особливості земля є особливим об'єктом бухгалтерського та податкового обліку.

Достовірність відображення в бухгалтерському та податковому обліку операцій з земельними ресурсами є об'єктивною необхідністю. Аналіз організації бухгалтерського обліку земельних ресурсів на досліджуваному підприємстві показав доволі низький рівень обліку цих операцій. Це пов'язане з тим, що в вітчизняному бухгалтерському обліку питання обліку земельних ділянок, операцій з ними методологічно розроблені ще недостатньо. Вітчизняна система бухгалтерського обліку до даного часу не розглядала земельні ділянки, як економічну категорію, яка має вартісну оцінку. Ринкові відносини визначили необхідність вдосконалення бухгалтерського та податкового обліку операцій з землею, оскільки нині діючі стандарти та правила не відображають необхідну інформацію щодо господарських процесів з земельними ресурсами, які відбуваються на підприємствах в умовах сьогодення.

Тому, практична затребуваність такого роду наукових досліджень, методології і практики обліку операцій з земельними ресурсами, свідчить про актуальність даної проблеми, що і обумовило вибір теми бакалаврської роботи.

Практична база бакалаврської роботи охоплює Статут ФГ «Оазис», облікову політику, облікові реєстри та первинні документи, в яких задокументовано факти надання благодійної допомоги, декларації з податку на прибуток та декларації з ПДВ.

Метою запропонованої кваліфікаційної роботи є висвітлення бухгалтерського і податкового обліку операцій з землею на конкретному підприємстві.

Для досягнення поставленої мети, в роботі поставлені наступні завдання:

- дослідити теоретичні аспекти операцій з землею, особливості їх бухгалтерського та податкового обліку;
- проаналізувати фінансовий стан ТОВ «Обрій-МТС»;
- охарактеризувати стан бухгалтерського та податкового обліку операцій з землею на ТОВ «Обрій-МТС» та виявити основні недоліки.

Об'єктом дослідження є операції з землею в системі бухгалтерського обліку ТОВ «Обрій-МТС».

Предметом дослідження кваліфікаційної роботи є сукупність теоретичних, методичних та організаційних аспектів бухгалтерського та податкового обліку операцій з землею на обраному підприємстві.

Дана кваліфікаційна робота бакалавра складається з трьох самостійних розділів. В першому розділі розкриті історичні аспекти землі і операцій з землею, їх розвиток, концепції, а також теоретичні нюанси бухгалтерського та податкового обліку, розкрито розвиток поглядів про даний предмет дослідження в процесі розвитку світової економічної думки. Основні результати першого розділу представлені на плакатах

Другий розділ присвячений висвітленню фінансового стану да особливостей господарської діяльності ТОВ «Обрій-МТС».

Третій розділ приділений розкриттю деталей бухгалтерського та податкового обліку операцій з землею на ТОВ «Обрій-МТС».

Результати проведеного дослідження обговорені та апробовані шляхом участі 17 травня 2024 року у VII Міжнародної наукової конференції, Одеса:, яка відбулася в Національний університет «Одеська політехніка»; у всеукраїнській наук.-практ. конф. "Взаємодія норм міжнародного і національного права крізь призму процесів глобалізації та інтеграції (29.03.2024), яка проводилася Східноукраїнським національним університетом імені Володимира Даля.

Практична база кваліфікаційної роботи бакалавра охоплює історію ТОВ «Обрій-МТС», його статут облікову політику, первинні документи з обліку виробничих витрат в рослинництві

Кваліфікаційна робота виконана на 57 сторінках друкованого тексту, містить 27 таблиць, список використаної літератури налічує 50 джерел.

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО І ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ЗЕМЛЕЮ

1.1 Економічна сутність та еволюція операцій з землею

Земля має унікальне, ключове значення в усій системі життєдіяльності людського суспільства, оскільки є єдиним місцем проживання людей, фактором, який прямо або побічно бере участь у виробництві інших благ[1].

Земельні відносини формуються навколо основного об'єкта – землі, тому в аспекті формування значущості земельних ресурсів для всього населення планети, земля сприймається через декілька призм. Розглянемо декілька основних способів сприйняття землі:

- земля як природний ресурс, продукт природи;
- земля як економічна категорія;
- земля як нерухомий об'єкт - об'єкт соціально-економічних зв'язків;
- земля як джерело матеріальних і духовних сенсів буття людства[2].

Земля як економічна категорія – не лише головний засіб виробництва; в сільському господарстві, вона – і територіальний фактор державності, національного самовизначення, просторовий базис функціонування всього народного господарства, скарбниця корисних копалин, особливий об'єкт суспільних відносин[3].

Земля – це і засіб виробництва, і предмет праці, оскільки в будь-якій сфері діяльності людина тією або іншою мірою здійснює свій вплив на неї. Як засіб виробництва земля не є результатом попередньої праці; просторово обмежена; територіально різноякісна; характеризується специфічною корисністю кожної конкретної земельної ділянки; наділена родючістю, тому в сільському господарстві найбільш ефективно використовують всі її корисні якості. Земля є джерелом добробуту[4]. Все існування і розвиток людського суспільства в кінцевому підсумку зводиться до взаємодії людини

з землею. Різниця полягає лише в тому, наскільки активну чи пасивну роль відіграє земля. Земля є головним національним ресурсом, який відноситься до довгих активів[5].

Цінність землі полягає в тому, що вона, на відміну від усіх інших засобів виробництва не може бути нічим замінена – це безальтернативний осободовгий цінний ресурс. Якщо звернутися до традиційного політекономічного підходу до землі – остання не має вартості, оскільки є даром природи[6, с. 71, с. 72]. В межах нерівноважної економічної теорії, земля - об'єкт виробничих відносин, який має вартість і набуває ціни в умовах ринку[7, с. 20].

Дослідження землі, як особливої категорії буття людини, було обов'язковою задачею для вчених і філософів, починаючи з часів античності та закінчуючи сучасниками. Слід відзначити, що особливо суспільство в усі часи цікавило питання «що означає земля для суспільства» та впливаючи з нього питання «як використовувати землю правильно?». Різні економічні рухи через своїх представників відповідали на ці питання по-різному. Праці філософів давнього світу посилялися на земельне питання як головне в формуванні добробуту будь-яких народів, оскільки земельні угіддя були основним засобом виробництва[8, с. 45].

Ксенофонт А. (5 ст. до н.е.) вказував на головну роль земледілля, пов'язуючи з його розвитком успіх всіх інших професій, а там же, де «землі доводиться пустувати, там згасає майже вся діяльність на суші та на морі» [9, с. 14]. Аристотель вказував на те, що умови життя людини пов'язані з успіхом знаходження ним харчування в навколишньому середовищі. Полювання, скотарство чи землеробство – це питання вибору людини. У цьому контексті для Аристотеля існує два основні економічні чинники – праця та земля. При цьому Аристотель бачить виправдання набігів із захопленням в рабство людей, тому що це дозволяє використовувати їхню працю як дар природного середовища, абсолютно такий самий, як земля[10, с. 123].

Аристотель зазначав наступне: умови життя людини пов'язані з успіхом знаходження нею продовольства у навколишньому середовищі. Полювання, скотарство чи землеробство – питання вибору людини. У цьому контексті для Аристотеля існують два основні економічні елементи – праця і земля, в яких він вбачає виправдання набігів із захопленням в рабство людей, оскільки це дозволяє використовувати їхню працю як дар природного середовища. Такий самий як земля [10, с. 32]. Аристотель вказує на те, що лише земля, яка використовується за призначенням, є частиною економіки. Земля, яка не виконує свою функцію, стає елементом гри в хремастику, яка характеризується максимальними витратами (і втратами для економіки) заради безмежного збагачення певного кола осіб. Визначення землі як засобу виробництва наводиться в багатьох літературних джерелах. В таблиці 1.1 наведено основні підходи трактування землі як засобу виробництва

Таблиця 1.1

Визначення поняття “земля” як засіб виробництва

Підхід	Суть	Автори/джерело
Англійська класична політекономія	Земля – самостійний фактор виробництва поряд з капіталом і працею	А. Сміт, Д. Рікардо, Ж. Б. Сей, К. Р. Макконелл, С. Л. Брю, П. Самуельсон, Е. Дж. Долан, Д. Ліндсей, Д. Н. Хайман, А. Томпсон, Дж. Формбі, Р. Х. Франк
Французька класична політекономія	Земля є капітал	Ф. Кене, Ж. Тюрго, В. Мірабо, У. Баумоль, А. Бліндер, Р. Дорнбуш
Неокласичний підхід	Земля – складова частина капіталу	Дж. Б. Кларк, І. Бернар, ж.К. Коллі, А. Маршалл, Р. Барр, М. Блауг
Марксистський підхід	Земля – засіб виробництва в марксистській концепції капіталу	Велика економічна енциклопедія; Економічна енциклопедія.

При цьому, огляд наукової літератури свідчить, що в деяких джерелах розуміння землі як фактору виробництва обумовлює необхідність в системному дослідженні понять «земля» та «капітал» з метою виявлення достовірної наукової сутності землі, як елементу виробничого потенціалу організації.

Дослідження землі, як особливої категорії буття людини, було обов'язковою задачею для вчених і філософів, починаючи з часів античності та закінчуючи сучасниками. Слід відзначити, що особливо суспільство в усі часи цікавило питання «що означає земля для суспільства» та впливаючи з нього питання «як використовувати землю правильно?». Різні економічні рухи через своїх представників відповідали на ці питання по-різному. Праці філософів давнього світу посилалися на земельне питання як головне в формуванні добробуту будь-яких народів, оскільки земельні угіддя були основним засобом виробництва[8, с. 45].

Розглянемо більш детально зазначене поняття, виходячи з поглядів узагальнених в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Дефініції понять «земля», «капітал» як факторів виробництва авторами, які є прихильниками підходу англійської класичної політекономії

Автор/джерело	Трактування поняття «земля» як фактору виробництва	Трактування поняття «капітал» як фактору виробництва
П. Самуельсон	Земля – це природні ресурси, відведені нам в незмінному вигляді природою-матінкою[11, с. 203].	Капітал – це капітальні блага, вироблені самою економічною системою для того, щоб застосувати їх в якості факторів виробництва для подальшого виготовлення споживчих і інших товарів і послуг[11, с. 203].

К. Р. Маконелл, С. Л. Брю	До поняття «земля» відносяться всі натуральні ресурси – всі дарові блага природи, які використовуються в виробничому процесі. В цю широку категорію входять такі ресурси, як ріллі, ліса, родовища мінералів і нафти, водні ресурси[12, с. 37].	Поняття «капітал» або інвестиційні ресурси охоплюють всі виробничі засоби виробництва, тобто всі види інструментів, машини, обладнання, фабрично-заводські, складські, транспортні засоби та збутову мережу, які використовуються у виробництві товарів і послуг та доставці їх до кінцевого споживача[12, с. 37].
Е. Дж. Долан, Д. Ліндсей	«Природні ресурси» - це все, що може бути використано у виробництві в натуральному стані без обробки: родючі землі, вільні місця для будівництва, ліси, мінерали[13, с. 9].	«Капітал» - всі засоби виробництва, створені людьми, включаючи інструменти, промислове обладнання і інфраструктуру[13, с. 9].

Аналіз наведених визначень дає можливість зробити висновок про те, що науковці, які є прихильниками підходу англійської класичної політекономії і які виокремлюють землю в самостійний фактор виробництва, вказують на те, що основною відмінністю капіталу від землі є те, що капітал створила людина. Земля являє собою унікальний природний ресурс, який необхідно розглядати в фізичному, соціально-культурному, правовому, економічному та іншому аспектах. Наявність землі є єдиною ресурсною умовою, без якої не можуть існувати країни та держави.

В українській і зарубіжній практиці економічної оцінки земельних ресурсів існує порівняльний, доходний і витратний підходи економічної оцінки, які можуть бути використані при відображенні операцій з землею в сучасному бухгалтерському обліку.

Відметемо, що науковці, які притримуються неокласичного підходу (таблиця 1.1), характеризуючи землю, яка використовується в господарській діяльності підкреслюють, що вона також є продуктом людської праці. Точка

зору вищезазначеної групи економістів уявляється дійсно обґрунтованою, оскільки земля за всю історію існування людини підпадала багаторазово обробці, зміні та благоустрою для господарських цілей.

1.2 Земля, як об'єкт бухгалтерського і податкового обліку

Вважаємо, що між процесом реформування земельних відносин і бухгалтерсько-податкової сфери є видимий зв'язок. Він, перш за все, залежить від ефективності відображення земельного капіталу в системі бухгалтерського обліку та від методології, яка буде застосовуватися відносно обліку земель сільськогосподарського призначення. Ми знаємо, що МСФЗ виступають в якості системи, що не пов'язана напряду з економікою деяких країн та не має власних традицій. Те, що закладене в основу системи МСФЗ і є результатом компромісів між представниками різних систем звітності і в першу чергу це країни-члени Ради з МСФЗ[14]. Потрібно зважити і на те, що вектор трансформації інтересів розвинутих країн визначила глобалізація, яка якісно змінила відносну цінність ресурсів. Значної пріоритетності набрали найбільш мобільні ресурси віртуальної економіки – фінансові інструменти, інформація, новації, в зв'язку з чим методологія МСФЗ стала предметом конкурентної боротьби країн, які є розробниками стандартів і інструментом більш привабливого вираження їхніх національних цінностей та засобом реалізації інтересів транснаціональних корпорацій.

Тому у нас виникає влучне питання: наскільки придатними є міжнародні стандарти для привабливого позиціонування вітчизняного земельного капіталу в системі бухгалтерського обліку (з врахуванням рівня залучення України до процесу розробки МСФЗ)? Чи спроможні методичні підходи до обліку земель, які уособлені в МСФЗ, забезпечити ефективний оборот земель сільськогосподарського призначення з постановкою їх на бухгалтерський баланс?

Відповіді на ці запитання активно шукали в своїх дослідженнях провідні вітчизняні науковці: В. Жук[15-16], Г. Кірейцев[17], І. Замула[17], С. Голов[18] та інші. Для свідомого обґрунтування нашої позиції нижче наведемо деякі їхні твердження.

Звернемо увагу на такий момент: у МСБО 16 «Основні засоби» та 40 «Інвестиційна нерухомість», якими регулюються питання обліку земель ми жодного разу не зустрінемо визначення «землі сільськогосподарського призначення», хоча перший стандарт розглядає землю як основний засіб, а другий – як інвестиційну нерухомість. Відповідно до позиції міжнародних стандартів не включені землі сільськогосподарського призначення й до складу біологічних активів – ми бачимо, що МСБО 41 «Сільське господарство» не містить жодних положень відносно обліку щодо сільськогосподарських земель. Таким чином, у міжнародних стандартах не виокремлено специфіки земельного капіталу галузі сільського господарства.

Нині в аграрних підприємствах спостерігається доволі низький рівень бухгалтерського обліку операцій з земельними ресурсами, а в деяких господарствах – повна відсутність такого обліку. Причиною можна назвати відсутність доступної методики бухгалтерського обліку земель та рекомендацій з питань відображення земельних ресурсів у звітності, розроблених первинних документів для всіх видів господарських операцій із земельними ділянками на сільськогосподарських підприємствах[19].

Земельні ділянки як активи проходять три основні цикли свого існування на підприємстві: надходження земельних ділянок, експлуатація, вибуття землі зі складу активів підприємства. Кожна стадія вимагає на підприємстві чіткого документального оформлення господарських операцій і відображення на рахунках бухгалтерського обліку з метою контролю за фактичним станом об'єктів обліку[20].

Наразі в системі бухгалтерського обліку знаходять відображення такі об'єкти земельних відносин: земельні ділянки; права користування

земельними ділянками; капітальні витрати на поліпшення земель. Аналіз інформації, яка міститься в земельному кадастрі та принципів його побудови дає можливість зробити висновок про те, що він може слугувати джерелом достовірної і надійної інформації для збирання даних про земельні ресурси на етапі їх оприбуткування та постановлення на облік. З введенням земельного кадастру виникає необхідність проведення оцінки землі в грошовому виразі.

Згідно до п. 22 П(С)БО 7 «Основні засоби», земельні ділянки визначаються активами, обліковуються у складі основних засобів, але не амортизуються[21]. В Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух земель відведено субрахунок 101 «Земельні ділянки» у складі рахунку 10 «Основні засоби» [22]. Але аграрні підприємства, як відомо, для виробництва продукції використовують різні земельні угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища, ліси) як власні, так і взяті в оренду у населення та працівників. Тому, для більш детального обліку землі Сисак Є. О. пропонує використовувати субрахунки другого порядку:

- 101.1 – Землі, які перебувають у власності підприємства;
- 101.2 – Орендовані землі.

За наявності різновидів земельних ділянок автор рекомендує використовувати субрахунки третього порядку, наприклад:

- 101.1.2 – багаторічні насадження;
- 101.1.3. – сіножаті;
- 101.1.4 – пасовища;
- 101.1.5 – ліси;
- 101.1.6 – земельні ділянки несільськогосподарського призначення. [23; 24].

На погляд Бєсєди Л., така аналітика буде досить зручною для

Сільськогосподарських угідь, оскільки саме ця група земель є особливою у складі земельних ресурсів. Аналітичний облік земельних ділянок ведеться за кожною ділянкою. Так, відображення будь-якої земельної ділянки в обліку залежить від мети придбання цієї ділянки підприємством. Земельна ділянка, яку господарюючий суб'єкт придбаває для використання у власній діяльності, наприклад для вирощування сільськогосподарських культур, будівництва приміщень, повинна відображатися в обліку як об'єкт основних засобів. Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», земельні ділянки – одна з груп основних засобів. Якщо ж підприємство не буде використовувати земельну ділянку у власній діяльності, але буде отримувати дохід, наприклад, при здаванні ділянки в оренду, то в такому випадку земельну ділянку у відповідності до П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» слід відображати в обліку як об'єкт інвестиційної нерухомості[25]. Земля, придбана для перепродажу є товаром і потрапляє до складу необоротних активів, призначених для продажу. Це свідчить П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність»[26].

Мораторій на Закон України «Про купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення» призвів до широкого розвитку земельної оренди. Практично відсутні сільськогосподарські підприємства, які б не використовували орендовані землі. Облік орендних операцій здійснюється на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» і регламентується П(С)БО 14 «Оренда», відповідно до п. 4, у якому оренду земельних ділянок можна назвати операційною орендою[27-28].

В таблиці 1.3 наведено визначення поняття «земельні ресурси» в національних та міжнародних стандарта

Визначення поняття «земельні ресурси» в національних та міжнародних стандартах

Поняття	Національні стандарти						Міжнародні стандарти					
	П(С)БО 7	П(С)БО 8	П(С)БО 14	П(С)БО 27	П(С)БО 30	П(С)БО 32	МСЗФ 5	МСЗФ 6	МСЗФ 16	МСЗФ 17	МСЗФ 40	МСЗФ 41
Земля	+			-	+	+	-	-	+	+	+	+
Земельна ділянка	+	+	+	-		+	-	-		+		
Земельний актив				-			-	-	+			

Отже, відповідно до положень вищенаведених стандартів, земельні ресурси мають уречевлену форму[27-28] та виступають як фактор виробництва зі специфічними особливостями, такими як: територіальна обмеженість, родючість, здатність до відновлення[29], які забезпечують їх цінність для господарюючих суб'єктів. МСБО 16 на відміну від П(С)БО 7, містить положення, що сприяють підтриманню якісних характеристик земельних ресурсів. Так, п. 11 МСБО 16 виокремлено необоротні активи, основними функціями яких є забезпечення безпеки чи охорони довкілля, що збільшують майбутній грошовий потік від використання виробничих основних засобів, родючістю, здатністю до відновлення[30], які забезпечують їх корисність для суб'єктів господарювання.

Кожний етап трансформації земельних відносин та їх розвитку обумовив необхідність відповідної організації бухгалтерського та податкового обліку. Дослідження цієї закономірності дозволило зробити висновок про те, що відсутність приватної власності на землю зводить до мінімуму потребу вартісного вимірювання землі, а відповідно, виключає її з числа об'єктів бухгалтерського обліку. Приватна власність, навпаки, занурює землю в ринковий оборот, об'єктивно вимагає її вартісної оцінки, визиває потребу ведення бухгалтерського обліку господарських операцій з

купівлі-продажу земельних ділянок, передачі їх як внесок до статутного капіталу, іпотека та інше.

Вітчизняна система бухгалтерського обліку до даного часу майже повністю ігнорувала земельні ділянки як економічну категорію, яка має вартісну оцінку. Обліку та правильному відображенню основних засобів у звітності господарюючого суб'єкта приділено другорядну увагу. Саме за обсягом основних засобів можна робити висновки щодо розміри компанії, про її можливості та перспективи розвитку. Внаслідок дослідження зроблено висновок про те, що земельні ресурси, як складова частина необоротних активів, як специфічний об'єкт основних засобів вимагають систематичного відображення на рахунках бухгалтерського обліку у вартісній формі. Вважаємо доречним трактування поняття земельних ресурсів, як об'єкту бухгалтерського обліку з необмеженим терміном служби, здатністю приносити дохід, який вимагає вартісної оцінки.

Основна особливість обліку земельних ділянок полягає в тому, що вартість земельних ділянок не амортизується (п. 22 НП(С)БО 7). Причому амортизації не підлягає і земельна ділянка, визнана інвестиційною нерухомістю. Строк корисного використання земельної ділянки не встановлюється

Якщо земельна ділянка обліковується як об'єкт основних засобів. У такому разі вона обліковуватиметься за первісною вартістю (її вартість у бухобліку не змінюється). Якщо вартість земельної ділянки буде суттєво відрізнятися від її справедливої вартості на дату балансу, то підприємство може прийняти рішення про її переоцінку (п. 16 НП(С)БО 7)[38].

Якщо земельна ділянка обліковується як інвестиційна нерухомість -у цьому випадку первісно об'єкт зараховують на баланс за первісною вартістю (п. 9 НП(С)БО 32)[40]. А далі (на кожну дату балансу) є два варіанти обліку інвестиційної нерухомості (п. 16 НП(С)БО 32)[40]:

- за справедливою вартістю (якщо її вартість можна достовірно визначити). Це пріоритетний метод обліку. У цьому випадку на кожну дату балансу треба аналізувати справедливую вартість земельної ділянки. І різницю в її зміні включати до складу інших операційних доходів/витрат. Причому професійного оцінювача для визначення справедливої вартості залучати не обов'язково (зокрема, ст. 13 Закону України «Про оцінку земель» від 11.12.2003 № 1378-IV)[41];

- за первісною вартістю. У цьому випадку земельна ділянка обліковується за первісною вартістю (тобто фактично як і земельні ділянки, які обліковуються у складі основних засобів) та щорічно на дату річного балансу тестується на предмет знецінення (зменшення/відновлення корисності за правилами НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [42]. Переоцінка за нею не здійснюється (п. 18 НП(С)БО 32) [40].

Операція з придбання земельної ділянки не впливає на фінансовий результат у бухгалтерському обліку, а отже, й на об'єкт оподаткування податком на прибуток. Таким чином, покупець як сторона договору купівлі-продажу землі, при обчисленні цього податку керується виключно бухгалтерськими правилами. Причому цей висновок поширюється і на високодохідників, зобов'язаних коригувати бухфінрезультат на різниці із розд. III ПКУ[43], і на всіх малодохідників.

Придбана земельна ділянка залежно від мети її використання може обліковуватися як основний засіб (рахунок 101) або як інвестиційна нерухомість (рахунок 100).

До первісної вартості земельної ділянки (попередньо витрати накопичуються на рахунку 152) включаються усі витрати, пов'язані:

- (1) з придбанням земельної ділянки та
- (2) доведенням її до стану, в якому вона придатна для використання з запланованою метою.

До первісної вартості включається договірна вартість придбаної земельної ділянки та супутніх послуг. Включати витрати, які мають

потрапити у первісну вартість, до складу поточних витрат не можна. Податківці розціняють це як завищення витрат періоду.

Земельні ділянки не підлягають амортизації.

Безпосередньо придбання земельної ділянки буде без ПДВ. А ось у складі «супутніх» витрат, які включаються до первісної вартості земельної ділянки, може бути ПДВ. Платник має право на цей податковий кредит. Нараховувати «компенсуючі» податкові зобов'язання з вартості цих «супутніх» послуг (придбаних з ПДВ) необхідно лише в тому випадку, коли земельна ділянка використовується в необ'єктних операціях або в негосподарських операціях. Наприклад, при продажу земельної ділянки (оскільки операція продажу — звільнена від ПДВ операція).

За радянський період в Україні, як і в СРСР, була відсутня грошова оцінка землі. Вважалося, що земля - загальне народне надбання, і як божий дар немає ціни. Відповідно, в бухгалтеріку підприємства вели лише натуральний облік земельних ділянок. Вартісний показник формували лише витрати на поліпшення, розробку земельних ділянок. Якщо земляні роботи проводилися з метою будівництва основного засобу, їхню вартість списували на об'єкти нерухомості, які були розташовані на таких ділянках. З приходом ринкових відносин в економіку земля набула вартісного виразу.

У КСП (колгоспах) найімовірніше грошова оцінка землі не розроблялася і правонаступник такого господарства (юридична особа) стикається з відсутністю даних, які б дозволили вважати земельну ділянку повноцінним об'єктом бухгалтеріку. Нагадаймо, для об'єктів бухгалтеріку характерним є саме принцип вартісної оцінки.

Згідно зі ст. 79-1 ЗКУ, земельна ділянка є об'єктом цивільних прав[44] Для формування такого об'єкта має бути визначено площу ділянки, її межі, місце розташування, а інформацію про неї обов'язково має бути внесена до Державного земельного кадастру. Лише після надання кадастрового номера земельна ділянка може перебувати у зареєстрованому державою праві будь-якої власності або користуванні.

За нормою ч. 1 ст. 377 ЦКУ, до особи, яка придбала право власності на житловий будинок, будівлю або споруду, переходить право власності або право користування на земельну ділянку, на якій розташована така нерухомість. При цьому права у нового власника нерухомості такі самі, як у колишнього землекористувача або землевласника. Основним юридичним документом є Державний акт на право власності на земельну ділянку або договір купівлі-продажу.

Законом від 11.12.2003 № 1378 (далі - Закон № 1378) встановлено кілька понять оцінок земельних ділянок (таблиця 1.4) [45].

З метою оцінки встановлено два види документів в залежності від виду оцінки: технічна документація - для нормативної грошової оцінки земельних ділянок; звіт - за результатами проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок (ст. 20 закону № 1378).

Таблиця 1.4

Поняття оцінок земельних ділянок згідно з Законом № 1378

Вид оцінки	Сутність	Мета
Експертна грошова оцінка земельних ділянок	Результат визначення вартості земельної ділянки та пов'язаних з нею прав оцінювачем (експертом з питань оцінки земельної ділянки) із застосуванням сукупності підходів, методів та оціночних процедур, що забезпечують збір та аналіз даних, проведення розрахунків і оформлення результатів у вигляді звіту	Визначення вартості об'єкта оцінки при здійсненні цивільно-правових угод щодо земельних ділянок та прав на них
Нормативна грошова оцінка земельних ділянок	Капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений за встановленими і затвердженими нормативами	Визначення розміру земельного податку, державного мита при міні, спадкуванні

Ціна земельної ділянки	Фактична сума грошей, сплачена за перехід прав на земельну ділянку або на подібну до неї земельну ділянку від продавця до покупця	Визначення надходжень коштів від продажу
Вартість земельної ділянки	Земельної ділянки, виражений у ймовірній сумі грошей, яку може отримати продавець	Визначення можливого доходу від продажу

Отже, види оцінок зазначені переважно з метою купівлі-продажу та їх оподаткування. З метою бухобліку законом не наведено жодного виду оцінок. Стаття 13 закону № 1378 встановлює випадки обов'язкового проведення грошової оцінки земельних ділянок. При цьому оцінка поділяється на експертну грошову оцінку земельних ділянок та нормативну грошову оцінку земельних ділянок. Серед випадків відсутня «облікова» причина. Тому у бухгалтера постає питання: яку з них варто застосувати для бухобліку?

Обирати доводиться з двох оцінок: експертної грошової оцінки або нормативної грошової оцінки. Виходячи з того, що з вартості ділянки потрібно нарахувати земельний податок, бухгалтери рекомендують застосовувати для бухобліку саме нормативну грошову оцінку. У такому разі вона буде єдиною як з метою бухобліку, так і оподаткування. І служити у якості справедливої вартості такої ділянки.

Дані про нормативну грошову оцінку окремої земельної ділянки оформляються як витяг з технічної документації з нормативної грошової оцінки земель. Датою такої оцінки земельної ділянки є дата, зазначена в технічній документації. Технічна документація з нормативної грошової оцінки земельних ділянок включає чимало документів, зокрема рішення про проведення нормативної грошової оцінки земельних ділянок, завдання на виконання робіт, пояснювальну записку, що містить відомості про місце розташування територіальної громади, чисельність населення територіальної громади, її адміністративного центру та інших населених

пунктів, обґрунтування оціночного зонування території територіальної громади та визначення коефіцієнта, який характеризує зональні фактори місця розташування земельної ділянки тощо. В залежності від виду оцінки з метою бухобліку первинними документами можуть бути наступні (таблиця 1.5):

Таблиця 1.5

**Первинні документи, які використовуються в залежності від оцінки
землі**

Вид оцінки	Первинний документ	Показники
Отримання на баланс нового власника ділянок без проведення незалежної оцінки		
Первісна (покупна)	Акт приймання-передачі земельної ділянки	Площа, місце знаходження, вартість, кадастровий номер (у разі наявності)
Отримання на баланс нового власника ділянок з проведенням незалежної оцінки		
1. Нормативна грошова оцінка земельних ділянок	Витяг із технічної документації з нормативної грошової оцінки земельних ділянок (додаток 17 до Постанови № 1147)	Кадастровий номер земельної ділянки; нормативна грошова оцінка земельної ділянки
2. Експертна грошова оцінка земельних ділянок	Звіт про експертну грошову оцінку, Акт експертної грошової оцінки земельних ділянок	Кадастровий номер земельної ділянки; експертна грошова оцінка земельної ділянки

Після первісного визнання ділянки у розмірі фактичних витрат може виникнути необхідність проведення переоцінки (дооцінка/уцінка) для цілей бухгалтерського обліку. Як ми зазначали вище, експертна грошова оцінка земельної ділянки для цілей бухгалтерського обліку не є обов'язковою з 2019 року. Постає питання: як часто проводити переоцінку в умовах добровільності? Для тих, хто не бажає проводити її щорічно, у нагоді буде аргумент з листа Держаудитслужби: якщо не було подій, що спричинили зміни в структурі зобов'язань та активів підприємства, вартість земельної

ділянки не може вважатися завищеною або заниженою, навіть якщо сплив строк дії цього звіту (лист ДАС від 08.11.2018 № 25-14/554). При внесені такого пункту до облікової політики «бажання» підприємства набуває статусу норми для бухобліку.

Висновки до першого розділу

При дослідженні еволюції землі, ми прийшли до наступних висновків:

1. Земля являє собою унікальний природний ресурс, який необхідно розглядати в фізичному, соціально-культурному, правовому, економічному та іншому аспектах. Наявність землі є єдиною ресурсною умовою, без якої не можуть існувати країни та держави. В українській і зарубіжній практиці економічної оцінки земельних ресурсів існує порівняльний, доходний і витратний підходи економічної оцінки, які можуть бути використані при відображенні операцій з землею в сучасному бухгалтерському обліку.

2. Аналіз інформації, яка міститься в земельному кадастрі та принципів його побудови дає можливість зробити висновок про те, що він може слугувати джерелом достовірної і надійної інформації для збирання даних про земельні ресурси на етапі їх оприбуткування та постановлення на облік. З введенням земельного кадастру виникає необхідність проведення оцінки землі в грошовому виразі.

3. Вітчизняна система бухгалтерського обліку до даного часу майже повністю ігнорувала земельні ділянки як економічну категорію, яка має вартісну оцінку. Обліку та правильному відображенню основних засобів у звітності господарюючого суб'єкта приділено другорядну увагу. Саме за обсягом основних засобів можна робити висновки щодо розміри компанії, про її можливості та перспективи розвитку. Внаслідок дослідження зроблено висновок про те, що земельні ресурси, як складова частина необоротних активів, як специфічний об'єкт основних засобів вимагають систематичного відображення на рахунках бухгалтерського обліку у

вартісній формі. Вважаємо доречним трактування поняття земельних ресурсів, як об'єкту бухгалтерського обліку з необмеженим терміном служби, здатністю приносити дохід, який вимагає вартісної оцінки.

4. Кожний етап трансформації земельних відносин та їх розвитку обумовив необхідність відповідної організації бухгалтерського та податкового обліку. Дослідження цієї закономірності дозволило зробити висновок про те, що відсутність приватної власності на землю зводить до мінімуму потребу вартісного вимірювання землі, а відповідно, виключає її з числа об'єктів бухгалтерського обліку. Приватна власність, навпаки, занурює землю в ринковий оборот, об'єктивно вимагає її вартісної оцінки, визиває потребу ведення бухгалтерського обліку господарських операцій з купівлі-продажу земельних ділянок, передачі їх як внесок до статутного капіталу, іпотека та інше.

5. Більшість змін щодо справляння плати за землю, які вніс до ПКУ Закон № 1914, мають уточнюючий характер. Але є й суттєві новації. Чого вартє лише скасування мораторію на індексацію нормативної грошової оцінки (НГО) для усіх земель, крім сільськогосподарських угідь.

РОЗДІЛ 2 АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ТОВ «ОБРІЙ-МТС»

2.1 Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Обрій-МТС»

ТОВ «Обрій-МТС» – це аграрне підприємство, яке спеціалізується на вирощуванні зернових і технічних культур. ТОВ «Обрій-МТС» зареєстроване 01.01.2015 року за юридичною адресою Україна, Одеська обл., Розділянський район, село Старостине, вулиця Центральна, будинок 4.

Керівником організації є Харламов Андрій Олександрович. Розмір статутного капіталу складає 4511800 грн. На момент останнього оновлення даних 11.05.2024 стан організації - Не перебуває в процесі припинення.

Основним видом діяльності ТОВ «Обрій-МТС» є 01.11 «вирощування зернових культур (крім рису)», бобових культур і насіння олійних культур. До інших видів діяльності досліджуваного підприємства відносяться: 01.19 Вирощування інших однорічних і дворічних культур, 01.46 Розведення свиней, 01.61 Допоміжна діяльність у рослинництві, 46.21 Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин; 46.22 Оптова торгівля квітами та рослинами; 46.90 Неспеціалізована оптова торгівля.

Підприємство було засноване в 2012 році і за десять років встигло завоювати авторитет у Розділянському районі. Тисячі жителів передали свої земельні паї і переконалися, що зробили це не дарма.

Частка держави в ТОВ «Обрій-МТС» згідно з реєстром Фонду державного майна України становить 0%. Засновниками досліджуваного підприємства є фізичні особи: Гриневецький Валерій Рафаїлович, який має частку 98,56 % і його внесок в статутний капітал становить 4446800. грн.; Гриневецька Ірина Анатоліївна, яка має частку 1,44 %, і її грошовий внесок становить 65 000 грн.

Кінцевими бенефіціарним власником є Гриневецький Валерій

Анатолійович. За типом бенефіціарного володіння він має прямий вирішальний вплив. Його відсоток права голосу в ТОВ «Обрій-МТС» становить відповідно 98,58..

За даними з податкових реєстрів України, ТОВ «Обрій-МТС» перебуває на обліку в органах доходів та зборів і зафіксовано, що відповідно до реєстру «Дізнайся більше про свого бізнес-партнера» станом на 11.06.2022 податковий борг відсутній

ТОВ «Обрій-МТС» має дійсне свідоцтво податку на додану вартість в реєстрі платників ПДВ і щодо нього відсутня реєстрація в реєстрі неприбуткових установ і організацій. Індивідуальний податковий номер ТОВ «Обрій-МТС»: 383025715241, як платник податку підприємство зареєстроване 01.04.2013 року. Підприємство ТОВ «Обрій-МТС» не є великим платником податків.

Також ТОВ «Обрій-МТС» перебуває на обліку в Державній службі статистики за № 37507880 з 02.07.2012 р., в Головному управлінні ДПС у Одеській області, Розділянській ДПП (ідентифікаційний код органу: 44069166) як платник податків з 02.07.2013 р.; 27.06.2012 р. зареєстрований як платник єдиного соціального внеску за № 153251333. Борг (недоїмка) зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у досліджуваного підприємства відсутній. Підприємство є платником єдиного податку 4 групи. У компанії ТОВ «Обрій-МТС» зареєстровано 0 торгових марок, 0 одиниць автотранспорту та 6 ліцензій в користуванні.

При перевірці досліджуваного підприємства у списках санкцій – інформація по особі, або пов'язаних особах відсутня. В таблиці 2.1 наведено основні економічні показники ТОВ «Обрій-МТС» за період 2021-2022 рр.

В оренді ТОВ «Обрій-МТС» перебуває 1167 ділянок, загальна площа яких сягає 3379 га. За 2023 рік ТОВ «Обрій –МТС» отримало виторг 190058400 грн. Основною продукцією компанії є пшениця озима, кукурудза, ячмінь озимий, ячмінь ярий, гірчиця, соняшник, горох, нут.

Окрім вирощування технічних і зернових культур, ТОВ «Обрій –МТС» займається насінням: ячмінь, пшениця, тритикале

Таблиця 2.1

Економічні показники ТОВ «Обрій-МТС» за 2022-2023 роки

Показники	2022	2023	Відхилення	
			Абсолютне	Відносне
Дохід (виручка) від реалізації послуг, тис. грн	127197,5	190058,4	+62860,9	+49,4
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	36495,7	22210,6	-14284,4	-39,1
Активи	196385	203376,7	+6991,7	+3,6
Зобов'язання	71338,3	57159,4	-14178,9	-19,9
Кількість працівників	93	87	-6	-6,45

Площа сільськогосподарських угідь досліджуваного підприємства за весь період господарської діяльності тримається на рівні $33 \pm 0,5\%$: в 2015 р. – 3257,7 га; в 2017 – 3202,4 га; в 2020 – 3246,2 га; в 2021 – 3301 га; в 2022 – 3379 га. В цілому, по динаміці змін співвідношення сільськогосподарських угідь з несільськогосподарськими, ТОВ «Обрій –МТС» перебуває в відносно стійкому стані. Скорочення сільгоспугідь – це тенденція, яка характерна для всієї держави. Дані про зміни площ сільгоспугідь та їх структури на ТОВ «Обрій –МТС» наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Дані про зміни площ сільгоспугідь та їх структури на ТОВ «Обрій – МТС»

Найменування с/г угідь	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Рілля, га	1234	1342	1765	1895	1654	1655
Сіножаті та пасовища, га	987	987	987	986	887	897
Землі під ставками, га	58	56	56	68	68	68
Землі під багаторічними насадженнями, га	23	22	23	28	28	28
Разом сільгоспугідь, га	3202,4	3212,4	3231,4	3246,2	3301	3379

З 2018 року на всю техніку ТОВ «Обрій –МТС» були встановлені GPS-трекери для цілодобового контролю роботи механізаторів, витрат матеріальних ресурсів. Для розрахунку норм добрив на досліджуваному підприємстві проводиться аналіз ґрунтів.

Аналіз даних таблиці 2.2. засвідчує те, що загальна площа земельна ТОВ «Обрій –МТС» за досліджуваний період суттєво не змінювалась. В 2022 році в порівнянні з 2017 роком даний показник зріс на 5,8% і мав значення 3379 га. В ТОВ «Обрій –МТС» основу земельного фонду складає рілля. Обсяг ріллі за період досліджуваний мав позитивну динаміку і у 2022 році цей показник мав значення 1655 га. В середньому по підприємству на одного робітника припадає 32,25 га. сільськогосподарських угідь та 29,48 га, ріллі. В цілому забезпеченість ресурсами земельними для сільськогосподарського підприємства на протязі досліджуваного періоду 2017-2022 років є достатньою.

Досліджуване підприємство використовує землі чотирьох старостинських округів: Старостинського, Понятовського, Яковлевського і Каменського, при цьому надаючи їм посильну підтримку при необхідності, а також спонсорську допомогу установам соціальної сфери, допомогу фермерським господарствам технікою в обробці землі та в збиранні врожаю.

ТОВ «Обрій –МТС» тісно контактує з вченими з Одещини і Харкова, співпрацює з сусідніми сільгосподарствами Розділянського району, зокрема: з СГП «Розділянське», ФГ «Земляк», ТОВ «Агровітокс» та іншими.

ТОВ «Обрій–МТС» в процесі провадження діяльності господарської виробляє та реалізує різні види продукції. Товарна продукція один із головних елементів дієвості функціонування підприємства. Необхідним аспектом характеристики організаційно-економічної підприємства є аналіз структури і складу товарної продукції підприємства який здійснений в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Склад та структура товарної продукції в ТОВ «Обрій–МТС» за 2018-2022 рр

Вид продукції	2018 р.		2019р.		2020 р.		2021 р.		2022 р.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Озима пшениця	3869,3	22,04	4660,5	19,96	6664,4	21,2	7184,6	22,2	6151,1	21,4
Кукурудза та зерно	6729,2	38,32	3732,1	15,98	5735,7	18,2	9919,1	30,7	9923,9	34,5
Ячмінь озимий	1019,7	5,81	716,6	3,07	1393,7	4,4	857,4	2,7	1083,5	3,76
Соняшник	5548,3	31,60	13316,6	57,02	13182,0	41,9	10159,9	31,4	8610,9	29,9
Гречка	56,3	0,32	18,1	0,08	148,1	0,47	54,5	0,17	5,0	0,02
Овес	14,6	0,08	463,0	1,98	796,8	2,53	145,5	0,45	313,7	1,09
Всього по рослинництву	17237,4	98,17	22906,9	98,09	27920,7	88,7	28321	87,6	26088,1	90,6
Свині	187,2	1,07	284,7	1,22	1583,8	5,03	1695,7	5,25	1406,2	4,89
ВРХ	134,3	0,76	161,5	0,69	1959,2	6,23	2313,0	7,15	1286,3	4,47
Всього по тваринництву	321,5	1,83	446,2	1,91	3543	11,3	4008,7	12,4	2692,5	9,36
Всього по підприємству	17558,9	100	23353	100	31464	100	32329	100	28780	100

Товарна продукція ТОВ «Обрій–МТС» складається з рослинництва і тваринництва. В рослинництві вирощують пшеницю озиму, кукурудзу на зерно, ячмінь озимий, соняшник, гречку та овес, а в тваринництві вирощують велику рогату худобу та свиней. Найбільшої уваги на підприємстві приділяють вирощуванню озимої пшениці у 2022 році 6551 тис. грн., кукурудзи на зерно у 2022 році 9923,9 тис. грн., а також соняшника у 2022 році 8610,9 тис. грн.. Всього по тваринництву у 2022 році вироблено товарної продукції на суму 2692,5 тис. грн., а в рослинництві всього у 2022 році вироблено товарної продукції на суму 26088,1 тис. грн., отже з впевненістю можна сказати, що ТОВ «Обрій–МТС» спеціалізується більше на продукції рослинництва.

В таблиці 2.4 наведена динаміка основних і оборотних засобів ТОВ «Обрій–МТС» упродовж 2018-2022 рр.

Таблиця 2.4

Динаміка засобів основних і оборотних, рівень забезпеченості та дієвість їх використання в ТОВ «Обрій–МТС» упродовж 2018-2022 рр.

Показник	2018р.	2019р.	2020р.	2021р.	2022р.	Відношення 2022 р. до 2018р.,%
Середньорічна вартість основних фондів, тис. грн.	5906,00	6870,00	9287,00	11679,00	13440,50	227,57
Середньорічна Вартість оборотних фондів, тис. грн.	7138,50	10944,00	12858,50	13092,00	14525,50	203,48
Фондозабезпеченість в розрахунку на 100 га с.-г. угідь, тис. грн.	257,12	299,09	404,31	516,31	553,79	215,38
Фондоозброєність праці в розрахунку на 1 середньорічного працівника, тис. грн в розрахунку.	80,90	102,54	136,57	182,48	216,78	267,95
Фондовіддача в розрахунку на 100грн. основних фондів, грн.	459,19	547,16	417,63	392,29	330,85	72,05
Фондомісткість в розрахунку на 100 грн. валової продукції, грн.	21,78	18,28	23,94	25,49	30,23	138,79
Вартість оборотних фондів в розрахунку на 100 га с.-г. угідь, тис. грн.	310,77	476,45	559,80	578,78	598,50	473,35

Таблиця 2.4 засвідчує факт того, що середньорічна вартість основних фондів основних на ТОВ «Обрій–МТС» із досліджуванім кожним роком накопичувалась. У 2022 році, порівнюючи із з 2018 роком середньорічна вартість основних фондів примножилась на 7534 тис. грн. У 2022 році середньорічна вартість основних фондів сягала 13440,5 тис. грн.. Варіація накопичення для підприємства є доброю зміною, адже це свідчить про безперервне оновлення фондів основних на досліджуваному підприємстві. Варіація середньорічної вартості оборотних фондів ТОВ «Обрій–МТС» за аналізований проміжок також мала варіацію позитивну. У 2022 році, в порівнянні з 2020 роком середньорічна вартість оборотних фондів збільшилась на

7386,5 тис. грн. (103,48%). Аналіз дієвості використання основних засобів на ТОВ «Обрій–МТС» здійснюється з метою оцінити здібності нарощення випуску продукції при вкладень економії. Цей аналіз також дозволить виявити причини зниження випуску продукції, якщо це було з продуктивністю основних фондів. Фондозабезпеченість в розрахунку на 100 га с.-г. угідь, тис. грн. в 2022 році в порівнянні з 2018 роком збільшилась на 115,38%, таке збільшення зумовлене зростанням середньорічної вартості основних фондів. Фондовіддача свідчить про дієвість застосування основних фондів; на ТОВ «Обрій–МТС» цей показник за досліджуваний період зменшувався у 2022 році, в порівнянні з 2018 роком на 27,95%. Для покращення даного показника важливо здійснити заходи по повній завантаженості обладнання підприємства. Фондоозброєність праці на 1 працівника середньорічного є важливим показником для опису діяльності підприємства і засвідчує відношення середньорічної вартості основних фондів до середньорічної кількості працівників; на досліджуваному підприємстві у 2022 році, в порівнянні з 2018 роком цей показник збільшився на 167,95%.

Динаміку майнового стану ТОВ «Обрій–МТС» за 2018-2022 роки наведено в таблиці 2.5.

Проаналізувавши таблицю 2.6 звернемо увагу на наступні факти, частка фондів оборотних виробничих свідчить про оборотних частку активів, що знаходяться безпосередньо у сфері виробничій підприємства. В динаміці за п'ять років даний показник зменшився на 0,10 в. п.

Таблиця 2.5.

Динаміка показників майнового стану ТОВ «Обрій–МТС» за 2018-2022 роки

Показник	2018р.	2019р.	2020р.	2021р.	2022р.	Відхилення 2020 р. до 2016 р. (+;-)
Частка фондів виробничих оборотних	0,65	0,47	0,55	0,52	0,55	-0,10
Частка засобів в активах основних	0,49	0,41	0,36	0,46	0,47	-0,02

Коефіцієнт зносу засобів основних	0,26	0,29	0,29	0,25	0,26	0,00
Коефіцієнт засобів основних оновлення	0,13	0,10	0,20	0,27	0,13	0,00
Частка виробничих активів оборотних	0,32	0,27	0,34	0,27	0,29	-0,03
Частка оборотних виробничих фондів в коштах обігових	0,65	0,47	0,55	0,52	0,55	-0,10
Коефіцієнт активів мобільності	0,97	1,35	1,70	1,10	1,09	0,13

Частка засобів основних в активах свідчить про кількість отриманої виручки від реалізації продукції на одиницю коштів, які були інвестовані в активи. На ТОВ «Обрій–МТС» даний показник в динаміці за досліджуваний період зменшився на 0,02 в. п. і в 2022 році становив 0,47. Коефіцієнт оновлення основних фондів за досліджуваний період в динаміці не змінився, в 2022 році даний коефіцієнт мав значення 0,13; він свідчить про частину нових основних фондів, введених у виробництво, тобто на ТОВ «Обрій–МТС» за досліджуваний період нових основних фондів введено в дію не було. Коефіцієнт мобільності активів пояснює вміння активів змінювати форму з однієї на іншу. За досліджуваний період значної зміни показника не відбувалось. У 2022 році в порівнянні з 2018 роком даний показник збільшився на 0,13, це свідчить про те, що підприємству для стабілізації мобільності необхідно продати невикористовуванні основні фонди.

Показники стійкості фінансової ТОВ «Обрій–МТС» за 2018-2022 роки досліджені в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Показники стійкості фінансової ТОВ «Обрій–МТС» за 2018-2022 рр.

Показник	2018 р.	2019р.	2020р.	2021р.	2022р.	Відхилення 2022 р. до 2018 р.(+;-)
Власні кошти обігові (робочий, функціонуючий капітал)	3141,00	4014,00	2489,00	1120,00	2918,00	-223,00
Коефіцієнт забезпечення активів оборотних коштами власними	0,15	0,27	0,11	0,06	0,19	0,03

Маневреність капіталу робочого	1,32	1,49	4,34	8,96	3,72	2,40
Маневреність коштів обігових власних	0,17	0,02	0,116	0,20	0,18	0,00
Коефіцієнт забезпечення обіговими власними запасів коштами	0,21	0,39	0,13	0,07	0,24	0,03
Коефіцієнт запасів покриття	1,27	1,11	1,07	1,00	1,07	-0,19
Коефіцієнт незалежності фінансової	0,58	0,58	0,44	0,51	0,57	-0,01
Коефіцієнт залежності фінансової	1,72	1,72	2,28	1,98	1,74	0,02
Коефіцієнт маневреності капіталу власного	0,13	0,27	0,16	0,06	0,17	0,04
Коефіцієнт концентрації капіталу позикового	0,42	0,42	0,56	0,49	0,43	0,01
Коефіцієнт стабільності фінансової (коефіцієнт фінансування)	1,40	1,39	0,78	1,02	1,35	-0,05
Показник фінансового левериджу	0,34	0,19	0,11	0,03	0,02	-0,31
Коефіцієнт стійкості фінансової	0,78	0,69	0,49	0,52	0,59	-0,19

Досліджуючи дані таблиці 2.6 зазначимо, гнучка фінансова політика забезпечується за рахунок власних оборотних коштів. Наявність власних коштів оборотних дозволяє ТОВ «Обрій–МТС» зменшувати необхідність в позикових коштах, а найголовніше – в короткострокових. Власні оборотні кошти оборотні ТОВ «Обрій–МТС» упродовж досліджуваного періоду певним чином зменшились. Так, у 2022 році, в порівнянні з 2018 роком досліджуваний показник зменшився на 223 тис. грн. та мав значення 2918 тис. грн. Коефіцієнт забезпечення активів власними оборотними коштами за період дослідження 2018-2022 рр. мав позитивну тенденцію, у 2022 році даний показник складав 0,19 і в порівнянні з 2018 роком збільшився на 0,03 п. Досліджуючи показник покриття запасів зазначимо, що він показує те скільки на одиницю вкладених коштів, що вкладені в запаси приходить власних оборотних оборотних, а також короткострокових та довгострокових зобов'язань. Значення показника менше одиниці є негативним для

підприємства, у випадку ТОВ «Обрій–МТС» даний показник упродовж всього періоду дослідження є більшим за одиницю, у 2022 році коефіцієнт мав значення 1,07.

В таблиці 2.7 дослідимо значення ліквідності і платоспроможності ТОВ «Обрій–МТС» за 2018-2022 роки.

Досліджуючи дані таблиці 2.7 зазначимо, що показник поточної ліквідності ТОВ «Обрій–МТС» упродовж періоду досліджуваного 2018-2022 років перебуває в рамках значення нормативного 1-3. У 2022 році на кожну зобов'язань гривню поточних припадає 1,27 грн. оборотних активів. Аналізуючи показник ліквідності швидкої зазначимо, що у 2022 році ТОВ «Обрій–МТС» могло швидко розрахуватися за 11% зобов'язань існуючих з, взагалі ліквідності коефіцієнт швидкої на підприємстві є нижчим нормативного і для його збільшення потребує прийняття відповідних рішень управлінських по збільшенню ліквідних коштів оборотних.

Таблиця 2.7

Показники ліквідності (платоспроможності) ТОВ «Обрій–МТС» за 2018-2022 роки.

Показник	2018 р.	2019р.	2020р.	2021р.	2022р.	Відхилення 2022 р. до 2018 р. (+;-)
Коефіцієнт поточної ліквідності (коефіцієнт покриття)	2,22	1,88	1,23	1,10	1,27	-1,12
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,19	0,11	0,07	0,06	0,11	-0,14
Коефіцієнт ліквідності абсолютної	0,06	0,01	0,02	0,01	0,04	-0,05
Співвідношення короткострокової дебіторської та кредиторської заборгованості	15,26	225,00	0,58	0,59	24,50	-14,67

Абсолютна ліквідність показує частину зобов'язань поточних, які підприємство може погасити негайно. На ТОВ «Обрій–МТС» коефіцієнт ліквідності абсолютної є нижчим нормативного значення і в динаміці за досліджуваний період зменшився на 0,05. Така ситуація свідчить про погашення неможливість зобов'язань боргових у випадку необхідності термінової погашення. Досліджуючи вплив кредиторської

та дебіторської заборгованості на рівень ліквідності і платоспроможності ТОВ «Обрій–МТС» зауважимо, що підприємство не має можливості кредитувати покупців за рахунок постачальників, власний капітал не приймає участі у кредитуванні клієнтів

Висновки до другого розділу

1. ТОВ «Обрій-МТС» – це аграрне підприємство, яке спеціалізується на вирощуванні зернових і технічних культур. ТОВ «Обрій-МТС» зареєстроване 01.01.2015 року за юридичною адресою Україна, Одеська обл., Розділянський район, село Старостине, вулиця Центральна, будинок 4.

Керівником організації є Харламов Андрій Олександрович. Розмір статутного капіталу складає 4511800 грн. На момент останнього оновлення даних 11.05.2024 стан організації - Не перебуває в процесі припинення.

Основним видом діяльності ТОВ «Обрій-МТС» є 01.11 «вирощування зернових культур (крім рису)», бобових культур і насіння олійних культур. Підприємство було засноване в 2012 році і за десять років встигло завоювати авторитет у Розділянському районі. Тисячі жителів передали свої земельні паї і переконалися, що зробили це не дарма.

2. Коефіцієнт фондів основних оновлення за досліджуваний період в динаміці не змінився, в 2022 році даний коефіцієнт мав значення 0,13, він свідчить про частину нових введених фондів основних у виробництво, тобто на ТОВ «Обрій-МТС» за досліджуваний період нових основних фондів введено в дію не було. Коефіцієнт мобільності активів і описує здатність активів змінювати форму з однієї на іншу. За досліджуваний період значної зміни показника не відбувалось

3. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу вказує на обсяг зобов'язань, що припадають на загальний обсяг пасивів. У 2022 році на кожен гривню пасивів припадає 0,43 грн. зобов'язань. Коефіцієнт фінансової стійкості свідчить про рівень фінансової стабільності в перспективі більше ніж на один рік. В ТОВ «Обрій-МТС» коефіцієнт фінансової стійкості свідчить про те, що у 2022 році 59% активів фінансувалися за рахунок постійних чи довгострокових джерел фінансування.

РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО І ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ЗЕМЛЕЮ НА ТОВ «ОБРІЙ-МТС»

1.1 Організація бухгалтерського обліку операцій з землею на ТОВ «Обрій-МТС»

Земля, як і будь-яке інше майно ТОВ «Обрій-МТС», періодично Продається, купується, здається і приймається в оренду. Тому в даному розділі бакалаврської роботи розглянемо порядок відображення в бухгалтерському і податковому обліку досліджуваного підприємства вищезазначених операцій, ПДВ – особливості таких операцій.

В практичній діяльності ТОВ «Обрій-МТС» відбувалися операції з придбання земельних ділянок. Такі операції відображаються в обліку на 101 субрахунку «Земельні ділянки». Звернемо увагу на такий момент: відобразити землю в складі основних засобів ТОВ «Обрій-МТС» може тільки на підставі документів, що засвідчують право власності на таку ділянку, тобто підприємство має контролювати такий актив.

Зарахування земельних ділянок на баланс ТОВ «Обрій-МТС» здійснюється за первісною вартістю. Так, у досліджуваного підприємства, як покупця виникають обов'язки зі сплати держмита за земельну ділянку, що ним придбавається, якщо цей обов'язок покладено на нього договором купівлі-продажу. Тоді сума сплаченого держмита формує первісну вартість придбаної земельної ділянки. Крім того, сюди також входять платежі, що сплачуються покупцем при реєстрації прав власності на землю.

До складу інших витрат, що включаються до первісної вартості землі ТОВ «Обрій-МТС», входять первісні витрати із благоустрою ділянки, без якої використання цієї ділянки із запланованою метою неможливе. Наприклад, це: вирізання та розпилювання дерев, очищення ділянки від будівлі, що зруйнувалася. При подальшому використанні землі слід урахувати, що її вартість не підлягає амортизації, однак ТОВ «Обрій-МТС» переоцінює землю,

якщо її вартість суттєво відрізняється від залишкової, а це призводить до того, що підприємство і в подальшому регулярно проводить переоцінку своїх земельних ділянок, якщо їх справедлива вартість буде змінюватися. Тому ми пропонуємо в обліковій політиці ТОВ «Обрій-МТС» зафіксувати величину, що характеризує зміну справедливої вартості землі, при досягненні або перевищенні якої необхідна переоцінка.

Іноді досліджуване підприємство стикається з проблемою: як відобразити в обліку земельну ділянку у випадку придбання розташованого на ній об'єкту нерухомості. Ми пропонуємо два варіанти:

- варіант перший: обліковувати нерухомість і земельну ділянку як цілісний об'єкт. Тоді цей об'єкт слід відобразити на субрахунку 103 «Будівлі та споруди», визначити строк його експлуатації та амортизувати методом, передбаченим для цієї групи основних засобів. Однак у цьому випадку у ТОВ «Обрій-МТС» виникнуть нюанси, пов'язані з оподаткуванням;

- варіант другий: оцінити земельну ділянку й виділити її вартість із загальної суми договору. В цьому випадку земельна ділянка повинна відображатися на субрахунку 101, а розташована на ній будівля – на субрахунку 103. Зауважимо, що законодавство порядок такого розподілу вартості придбання не встановило. У зв'язку із цим ТОВ «Обрій-МТС», швидше за все доведеться скористатися послугами землевпорядників, що, звичайно, призведе до додаткових витрат.

Зазначимо також, що однією з істотних умов договору купівлі-продажу нерухомості є кадастровий номер земельної ділянки, на яку перейшло право власності, та її розмір. Тому ТОВ «Обрій-МТС» ми рекомендуємо укласти два договори купівлі-продажу: на будівлю і на земельну ділянку. Це, як мінімум, допоможе уникнути зайвих затрат.

Також в практичній діяльності ТОВ «Обрій-МТС» характерні операції отримання земельної ділянки в постійне користування, тому виникає питання: яким чином відобразити в обліку таку земельну ділянку. Як відомо, землею можна користуватися на праві власності і на праві постійного користування. У

постійне користування ТОВ «Обрій-МТС» передаються тільки землі державної і комунальної власності. Оскільки в цьому випадку земля не переходить у власність, то в обліку вона не відображається: ТОВ «Обрій-МТС»-землекористувач не розпоряджається нею, тобто не контролює, отже, землю не можна визнати активом.

Що мається на увазі під капітальним поліпшенням земель ТОВ «Обрій-МТС», не пов'язаним із будівництвом, і як вести облік понесених у зв'язку з такими поліпшеннями витрат? У бухгалтерському обліку досліджуваного підприємства капітальні витрати поліпшення землі (іригація, осушення, меліорація) включаються в окрему групу і акумулюються на субрахунок 152 «Придбання основних засобів». При одержанні акту виконаних робіт або оформленні акту введення в експлуатацію (при самостійному проведенні поліпшень), затрати списуються на субрахунок 102.

При продажу земельної ділянки ТОВ «Обрій-МТС» до землі, яку планує продати, застосовує норми П(С)БО 27. Земельна ділянка на дату балансу переводиться в групу вибуття на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу за її залишковою вартістю, і в подальшому реалізується.

Щодо податкового обліку, ми знаємо, що відповідно до пп.141138 ПК земля не є об'єктом основних засобів, однак згідно з пп. 138.3.3 ПК земельні ділянки відносяться до групи один ОЗ і не мають строків корисного використання, тобто теж не амортизуються. Як же бути ТОВ «Обрій-МТС» - власнику земельних ділянок – вважати їх об'єктами ОЗ чи ні? На наш погляд, і в податковому обліку земля не є об'єктом ОЗ, адже землю, що перебуває у власності, можна продати й отримати дохід. Тільки відображатися вона буде за первісною вартістю без урахування бухгалтерських переоцінок. Тобто виходить, що при розрахунку податку на прибуток у досліджуваного підприємства можуть виникати різниці, передбачені п. 138.1 і 138.2 ПК, що відносяться до проведених і таких, що впливають на фінансовий результат, уцінок/дооцінок землі. Зокрема, при уцінці земельної ділянки, сума якої в

бухгалтерському обліку ТОВ «Обрій-МТС» включена до витрат, фінансовий результат при розрахунку податку на прибуток слід збільшити. А на суму дооцінки в межах проведеної раніше уцінки, включеної в бухгалтерському обліку досліджуваного підприємства до складу доходів, фінансовий результат необхідно зменшити.

Ще слід навести декілька важливих моментів, що стосуються податкового обліку землі як об'єкта інвестиційної нерухомості. Така земля, що відображається за первісною вартістю, за аналогією с бухгалтерським обліком теж не повинна амортизуватися. А от сума зменшення справедливої вартості об'єкта інвестиційної нерухомості, включена в бухгалтерському обліку до складу витрат, збільшить фінансовий результат при розрахунку податку на прибуток.

Щодо ПДВ, то операції із продажу земельної ділянки звільняються від обкладення ПДВ, виняток становлять земельні ділянки, які перебувають під об'єктами нерухомості і включаються у вартість таких об'єктів. Продаж таких земельних ділянок обкладається ТОВ «Обрій-МТС» ПДВ за ставкою 20%.

Щоб уникнути нарахування ПДВ при продажу землі, що перебуває під об'єктом нерухомості, таку земельну ділянку слід відображати в обліку як окремий об'єкт нерухомості, а це означає, що її вартість у договорі купівлі-продажу повинна бут відокремлена від вартості об'єкта нерухомості, другий – на продаж земельної ділянки.

ТОВ «Обрій-МТС» придбало в юридичної особи в 2019 році земельну ділянку вартістю 85 тис. грн (без ПДВ) і в подальшому провело капітальні поліпшення землі, не пов'язані з будівництвом, на загальну суму 24 тис. грн (у т.ч. ПДВ – 4 тис. грн.).

Обліковою політикою ТОВ «Обрій-МТС» передбачено, що земельні ділянки підлягають переоцінці на дату балансу, якщо їх справедлива вартість відрізняється від залишкової більш ніж на 10%. У зв'язку з цим на дату балансу підприємство дооцінило об'єкт, і його переоцінена вартість становила 100 тис. грн. При подальшому тестуванні було виявлено, що справедлива вартість

землі сильно знизилася, тому досліджуване підприємство уцінило земельну ділянку. У результаті переоцінена вартість на дату балансу становить 80 тис. грн. Пізніше ТОВ «Обрій-МТС» прийняло рішення продати землю й уклало договір купівлі-продажу. Договірна вартість землі – 86 тис. грн (без ПДВ)

Покажемо в таблиці 3.1, як ці операції відображені в бухгалтерському та податковому обліку підприємства.

Таблиця 3.1

Відображення в бухгалтерському та податковому обліку ТОВ «Обрій-МТС» операцій купівлі-продажу землі

Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік			Коригування фінансового результату	
		Д-т	К-т	Сума, грн		
1. Придбано земельну ділянку за договором купівлі-продажу	Акт приймання-передачі	152	685	85000	-	-
2. Перераховано продавцю землі її вартість	Виписка банку	685	311	85000	-	-
3. Отримано документи про право власності на ділянку	Акт приймання-передачі ОЗ (типова форма № ОЗ-1)	101	152	85000	-	-
4. Проведено капітальні поліпшення землі	Акти виконаних робіт	152	631	20000	-	-
5. Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	641/ПДВ	631	4000	-	-
6. Перераховано оплату підрядникам за проведені поліпшення	Виписка банку	631	311	24000	-	-
7. Створено об'єкт ОЗ «Капітальні поліпшення земель»	Акт типової форми № ОЗ-1	102	152	20000	-	-
8. Нараховано амортизацію об'єкта «Капітальні поліпшення	Розрахунок амортизації	231	131	110	110	110

земель» у розмірі щомісячної суми						
9. Проведено дооцінку землі	Звіт оцінювачів	101	411	15000	-	-
10. Проведено уцінку землі при подальшому тестуванні		411	101	15000	-	-
		975	101	5000	5000	-
11. Укладено договір на продаж земельної ділянки	Бухгалтерська довідка	286	101	80000	-	-
12. Списано вартість капполіпшень при укладенні договору купівлі-продажу ділянки			102	5000	-	-
		131	102	15000	-	-
13. Продано земельну ділянку	Акт приймання-передачі	361	712	86000	-	-
14. Списано на витрати вартість земельної ділянки		943	286	80000	-	-
15. Списано незамортизовану частину капітальних поліпшень		943	286	5000	-	-
16. Отримано оплату за продану земельну ділянку	Виписка банку	311	361	86000	-	-

ТОВ «Обрій-МТС» орендує земельну ділянку в ТОВ «АВК». За умовами договору оренди орендна плата нараховується щомісяця. Орендар та орендодавець є платниками податку на прибуток і ПДВ. В обліку ТОВ «Обрій-МТС», як сторони договору оренди, операції відображаються так, як наведено в таблиці 3.2.

Як видно з таблиці 3.2., ТОВ «Обрій-МТС», як орендодавець включає суму отриманої орендної плати в дохід, а орендні платежі обкладає ПДВ. А як орендар, досліджуване підприємство відображає в складі витрат суми сплачених орендних платежів, а суми ПДВ у складі сплаченої орендної плати включає до податкового кредиту при наявності податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН.

**Бухгалтерський і податковий облік операцій з оренди землі на ТОВ
«Обрій-МТС»**

Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
		Д-т	К-т	Сума, грн
Облік в орендодавця				
1. Переведено земельну ділянку зі складу операційної нерухомості до складу інвестиційної	Бухгалтерська довідка	100	101	350000
2. Отримано орендну плату від орендаря	Виписка банку	311	685	36000
3. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	643	641	6000
4. Нараховано орендний платіж	Акт наданих послуг	361	703	36000
5. Закрито розрахунки за ПДВ		703	643	6000
6. Здійснено зарахування заборгованостей	Не оформляються	685	361	36000
7. Сформовано фінансовий результат	Бухгалтерська довідка	703	791	30000
Облік в орендаря				
1. Отримано в оренду земельну ділянку	Договір оренди, акт приймання-передачі типової форми № ОЗ-1	01	-	350000
2. Перераховано орендну плату орендарю	Виписка банку	685	311	36000
3. Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	641	644	6000
4. Списано орендну плату на витрати	Акт наданих послуг	949	685	30000
5. Закрито розрахунки за ПДВ		644	685	6000
6. Відображено фінансовий результат	Бухгалтерська довідка	791	949	30000

Що мається на увазі під капітальним поліпшенням земель ТОВ «Обрій-МТС», не пов'язаним із будівництвом, і як вести облік понесених у зв'язку з такими поліпшеннями витрат? У бухгалтерському обліку досліджуваного підприємства капітальні витрати поліпшення землі (іригація, осушення, меліорація) включаються в окрему групу і акумулюються на субрахунку 152 «Придбання основних засобів». При одержанні акту виконаних робіт або оформленні акту введення в експлуатацію (при самостійному проведенні поліпшень), затрати списуються на субрахунок 102.

При продажу земельної ділянки ТОВ «Обрій-МТС» до землі, яку планує продати, застосовує норми П(С)БО 27. Земельна ділянка на дату балансу переводиться в групу вибуття на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу за її залишковою вартістю, і в подальшому реалізується».

Щодо податкового обліку, ми знаємо, що відповідно до пп.141138 ПК земля не є об'єктом основних засобів, однак згідно з пп. 138.3.3 ПК земельні ділянки відносяться до групи один ОЗ і не мають строків корисного використання, тобто теж не амортизуються. Як же бути ТОВ «Обрій-МТС» - власнику земельних ділянок – вважати їх об'єктами ОЗ чи ні? На наш погляд, і в податковому обліку земля не є об'єктом ОЗ, адже землю, що перебуває у власності, можна продати й отримати дохід. Тільки відобразитися вона буде за первісною вартістю без урахування бухгалтерських переоцінок. Тобто виходить, що при розрахунку податку на прибуток у досліджуваного підприємства можуть виникати різниці, передбачені п. 138.1 і 138.2 ПК, що відносяться до проведених і таких, що впливають на фінансовий результат, уцінок/дооцінок землі. Зокрема, при уцінці земельної ділянки, сума якої в бухгалтерському обліку ТОВ «Обрій-МТС» включена до витрат, фінансовий результат при розрахунку податку на прибуток слід збільшити. А на суму дооцінки в межах проведеної раніше уцінки, включеної в бухгалтерському обліку досліджуваного підприємства до складу доходів, фінансовий результат необхідно зменшити.

Основні виявлені недоліки бухгалтерського і податкового обліку операцій з землею на досліджуваному підприємстві узагальнено в таблиці 3.3

Таблиця 3.3

Недоліки бухгалтерського і податкового обліку операцій з землею на ТОВ «Обрій–МТС»

Недоліки облікової політики	Оцінка земельних ресурсів в бухгалтерському обліку залежить від способу їх використання. Земельні ресурси, які використовуються у виробничій діяльності доцільно обліковувати за історичною собівартістю, а ті, які утримуються для отримання доходів у формі орендної плати або для продажу – за справедливою вартістю. Рішення щодо методики оцінки земельних ресурсів повинно бути закріплено у обліковій політиці підприємства. Проте в обліковій політиці ТОВ «Обрій–МТС» відсутня будь-яка інформація щодо використання методики оцінки земельних ресурсів
Недоліки бухгалтерського обліку	Земельні ділянки, які належать ТОВ «Обрій–МТС», використовуються ним у виробничій діяльності, утримуються для отримання доходу від здачі в оренду або для продажу. У перших двох випадках вони обліковуються у складі основних засобів, у третьому – у складі запасів. У складі основних засобів також відображаються земельні ділянки, призначені для цілей обслуговування сільського господарства та залучені на умовах фінансової оренди. Залучені земельні ділянки використовуються ТОВ «Обрій–МТС» на умовах операційної оренди, права користування або права обмеженого користування. На наш погляд, ці права доцільно ТОВ «Обрій–МТС» відображати у складі нематеріальних активів, адже підприємство хоч не контролює земельну ділянку, але на підставі договорів із землевласниками отримує право використовувати земельну ділянку у своїй господарській діяльності та отримувати від її використання економічні вигоди.
Недоліки бухгалтерського і податкового обліку	Складовою належного обліку землі та контролю за її використанням є інвентаризація земельних ділянок. Однак як показують результати дослідження, на ТОВ «Обрій–МТС» інвентаризація земельних ділянок не проводиться взагалі. Однією з причин цього є відсутність затверджених інвентаризаційних документів. Для документального оформлення інвентаризації землі пропонуємо форми Інвентаризаційного опису земельних ділянок, які перебувають у власності (постійному користуванні) (платат 1) та Інвентаризаційного опису орендованих земельних ділянок. Ці документи дозволять зафіксувати результати перевірки документального оформлення права власності на землю, постійного користування землею, оренди землі, грошової оцінки землі та фактичної перевірки земельних ділянок і одночасно коригувати фінансові результати до оподаткування і податкові зобов'язання та податковий кредит з ПДВ.

Таким чином, на підставі дослідження орендних операцій ТОВ «Обрій-МТС» як орендодавець включає суму отриманої орендної плати в дохід, а орендні платежі обкладає ПДВ. Як орендар, ТОВ «Обрій-МТС» відображає в складі витрат суми сплачених орендних платежів, а суми ПДВ у складі сплаченої (нарахованої) орендної плати включає до податкового кредиту при наявності податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН.

Висновки до третього розділу

Щодо ПДВ, то операції із продажу земельної ділянки звільняються від обкладення ПДВ, виняток становлять земельні ділянки, які перебувають під об'єктами нерухомості і включаються у вартість таких об'єктів. Продаж таких земельних ділянок обкладається ТОВ «Обрій-МТС» ПДВ за ставкою 20%.

Щоб уникнути нарахування ПДВ при продажу землі, що перебуває під об'єктом нерухомості, таку земельну ділянку слід відображати в обліку як окремий об'єкт нерухомості, а це означає, що її вартість у договорі купівлі-продажу повинна бут відокремлена від вартості об'єкта нерухомості, другий – на продаж земельної ділянки.

Таким чином, на підставі дослідження орендних операцій ТОВ «Обрій-МТС» як орендодавець включає суму отриманої орендної плати в дохід, а орендні платежі обкладає ПДВ. Як орендар, ТОВ «Обрій-МТС» відображає в складі витрат суми сплачених орендних платежів, а суми ПДВ у складі сплаченої (нарахованої) орендної плати включає до податкового кредиту при наявності податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН.

ТОВ «Обрій-МТС», як орендодавець включає суму отриманої орендної плати в дохід, а орендні платежі обкладає ПДВ. А як орендар, досліджуване підприємство відображає в складі витрат суми сплачених орендних платежів, а суми ПДВ у складі сплаченої орендної плати включає до податкового кредиту при наявності податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН.

Придбана земельна ділянка залежно від мети її використання ТОВ «Обрій-МТС» може обліковуватися як основний засіб (рахунок 101) або як інвестиційна нерухомість (рахунок 100). До первісної вартості земельної ділянки (попередньо витрати накопичуються на рахунку 152) включаються усі витрати, пов'язані (1) з придбанням земельної ділянки та (2) доведенням її до стану, в якому вона придатна для використання з запланованою метою. До первісної вартості включається договірна вартість придбаної земельної ділянки та супутніх послуг.

Включати витрати, які мають потрапити у первісну вартість, до складу поточних витрат не можна. Податківці розціняють це як завищення витрат періоду. Безпосередньо придбання земельної ділянки здійснюється без нарахування ПДВ. А ось у складі «супутніх» витрат, які включаються до первісної вартості земельної ділянки, може бути нараховане ПДВ. Платник має право на цей податковий кредит. Нарховувати «компенсуючі» податкові зобов'язання з вартості цих «супутніх» послуг (придбаних з ПДВ) необхідно лише в тому випадку, коли земельна ділянка використовується в необ'єктних операціях або в негосподарських операціях. Наприклад, при продажу земельної ділянки (оскільки операція продажу — звільнена від ПДВ операція).

ВИСНОВКИ

При дослідженні еволюції землі, ми прийшли до наступних висновків:

1. Земля являє собою унікальний природний ресурс, який необхідно розглядати в фізичному, соціально-культурному, правовому, економічному та іншому аспектах. Наявність землі є єдиною ресурсною умовою, без якої не можуть існувати країни та держави.

В українській і зарубіжній практиці економічної оцінки земельних ресурсів існує порівняльний, доходний і витратний підходи економічної оцінки, які можуть бути використані при відображенні операцій з землею в сучасному бухгалтерському обліку.

2. Аналіз інформації, яка міститься в земельному кадастрі та принципів його побудови дає можливість зробити висновок про те, що він може слугувати джерелом достовірної і надійної інформації для збирання даних про земельні ресурси на етапі їх оприбуткування та постановлення на облік. З введенням земельного кадастру виникає необхідність проведення оцінки землі в грошовому виразі.

3. Вітчизняна система бухгалтерського обліку до даного часу майже повністю ігнорувала земельні ділянки як економічну категорію, яка має вартісну оцінку. Обліку та правильному відображенню основних засобів у звітності господарюючого суб'єкта приділено другорядну увагу. Саме за обсягом основних засобів можна робити висновки щодо розміри компанії, про її можливості та перспективи розвитку. Внаслідок дослідження зроблено висновок про те, що земельні ресурси, як складова частина необоротних активів, як специфічний об'єкт основних засобів вимагають систематичного відображення на рахунках бухгалтерського обліку у вартісній формі. Вважаємо доречним трактування поняття земельних ресурсів, як об'єкту бухгалтерського обліку з необмеженим терміном служби, здатністю приносити дохід, який вимагає вартісної оцінки.

Кожний етап трансформації земельних відносин та їх розвитку обумовив необхідність відповідної організації бухгалтерського та податкового обліку. Дослідження цієї закономірності дозволило зробити висновок про те, що відсутність приватної власності на землю зводить до мінімуму потребу вартісного вимірювання землі, а відповідно, виключає її з числа об'єктів бухгалтерського обліку. Приватна власність, навпаки, занурює землю в ринковий оборот, об'єктивно вимагає її вартісної оцінки, визиває потребу ведення бухгалтерського обліку господарських операцій з купівлі-продажу земельних ділянок, передачі їх як внесок до статутного капіталу, іпотека та інше.

ТОВ «Обрій-МТС» – це аграрне підприємство, яке спеціалізується на вирощуванні зернових і технічних культур. ТОВ «Обрій-МТС» зареєстроване 01.01.2015 р. в Одеській обл., Розділянському районі. На момент останнього оновлення даних 11.05.2024 стан організації - Не перебуває в процесі припинення. Основним видом діяльності ТОВ «Обрій-МТС» є 01.11 «вирощування зернових культур (крім рису)», бобових культур і насіння олійних культур. До інших видів діяльності досліджуваного підприємства відносяться: 01.19 Вирощування інших однорічних і дворічних культур, 01.46 Розведення свиней, 01.61 Допоміжна діяльність у рослинництві, 46.21 Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин; 46.22 Оптова торгівля квітами та рослинами; 46.90 Неспеціалізована оптова торгівля.

Щодо ПДВ, то операції із продажу земельної ділянки звільняються від обкладення ПДВ, виняток становлять земельні ділянки, які перебувають під об'єктами нерухомості і включаються у вартість таких об'єктів. Продаж таких земельних ділянок обкладається ТОВ «Обрій-МТС» ПДВ за ставкою 20%.

Щоб уникнути нарахування ПДВ при продажу землі, що перебуває під об'єктом нерухомості, таку земельну ділянку слід відображати в обліку як окремий об'єкт нерухомості, а це означає, що її вартість у договорі купівлі-

продажу повинна бут відокремлена від вартості об'єкта нерухомості, другий – на продаж земельної ділянки.

Таким чином, на підставі дослідження орендних операцій ТОВ «Обрій-МТС» як орендодавець включає суму отриманої орендної плати в дохід, а орендні платежі обкладає ПДВ. Як орендар, ТОВ «Обрій-МТС» відображає в складі витрат суми сплачених орендних платежів, а суми ПДВ у складі сплаченої (нарахованої) орендної плати включає до податкового кредиту при наявності податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН.

ТОВ «Обрій-МТС», як орендодавець включає суму отриманої орендної плати в дохід, а орендні платежі обкладає ПДВ. А як орендар, досліджуване підприємство відображає в складі витрат суми сплачених орендних платежів, а суми ПДВ у складі сплаченої орендної плати включає до податкового кредиту при наявності податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН.

І на завершення зазначимо: щодо податкового обліку, ми знаємо, що відповідно до пп.141.138 ПК земля не є об'єктом основних засобів, однак згідно з пп. 138.3.3 ПК земельні ділянки відносяться до групи один ОЗ і не мають строків корисного використання, тобто теж не амортизуються. Як же бути ТОВ «Обрій-МТС» -власнику земельних ділянок – вважати їх об'єктами ОЗ чи ні? На наш погляд, і в податковому обліку земля не є об'єктом ОЗ, адже землю, що перебуває у власності, можна продати й отримати дохід. Тільки відобразатися вона буде за первісною вартістю без урахування бухгалтерських переоцінок. Тобто виходить, що при розрахунку податку на прибуток у досліджуваного підприємства можуть виникати різниці, передбачені п. 138.1 і 138.2 ПК, що відносяться до проведених і таких, що впливають на фінансовий результат, уцінок/дооцінок землі. Зокрема, при уцінці земельної ділянки, сума якої в бухгалтерському обліку ТОВ «Обрій-МТС» включена до витрат, фінансовий результат при розрахунку податку на прибуток слід збільшити. А на суму дооцінки в межах проведеної раніше уцінки, включеної в бухгалтерському обліку досліджуваного підприємства до складу доходів, фінансовий результат необхідно зменшити.

Ще слід навести декілька важливих моментів, що стосуються податкового обліку землі як об'єкта інвестиційної нерухомості. Така земля, що відображається за первісною вартістю, за аналогією с бухгалтерським обліком теж не повинна амортизуватися. А от сума зменшення справедливої вартості об'єкта інвестиційної нерухомості, включена в бухгалтерському обліку до складу витрат, збільшить фінансовий результат при розрахунку податку на прибуток.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Herrick J. E. et al. Unlocking the sustainable potential of land resources: Evaluation systems, strategies and tools. – United Nations Environment Programme, 2016. [Електронний ресурс], URL: https://wedocs.unep.org/bitstream/handle/20.500.11822/7708/Land_Resources_SP_M_EN.pdf?sequence=1&isAllowed=y (дата обращения: 13.05.2024).
2. Аристотель. Політика / Аристотель ; пер. з давньогрецької. 2016. – 529 с. – Режим доступу: за підпискою. – [Електронний ресурс], URL: <https://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=480472> (дата обращения: 13.05.2024).
3. Сміт А. Дослідження про природу і причини багатства народів: пер з англ. О. Васильєв , М. Межевкіна , А. Малівський. Вид-во Наш формат. С. 722.
11. Samuelson L. Plans for Stalin's War Machine. — Houndmills, Basingstoke, Hampshire an London, Macmillan Press LTD, 1999.
12. McConnell, Campbell R. Economics : principles, problems, and policies / Campbell R. McConnell, Stanley L. Brue.— 17th ed. p. [Електронний ресурс], URL: [cm Mcconnell Brue Economics 17th Edition : McConnell Brue : Free Download, Borrow, and Streaming : Internet Archive](#)
13. Dolan, Edwin G; Lindsey, David Earl; Dolan, Edwin G Economics. Basic economics Publication date. 1986. Chicago : [Електронний ресурс], URL: [Dryden Press Economics : Dolan, Edwin G : Free Download, Borrow, and Streaming : Internet Archive](#)
15. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. - К.: ННЦ "Інститут аграрної економіки" УААН, 2009. – 648 с.
16. Жук В.М. Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення / В.М. Жук // Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектору. VII Міжнародна

науково-практична конференція. ННЦ "Інститут аграрної економіки" НААН, 25 листопада 2011 р.: збірник тез та виступів / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2011. – 438 с. – С. 16-21.

17. Кірейцев Г.Г. Глобалізація економіки і уніфікація методології бухгалтерського обліку: Наукова доповідь на 6-ій Міжнародній науковій конференції "Наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: теоретико-практичне значення і напрямки подальшого розвитку", м. Житомир, 18-19 жовтня 2007 р. / Г.Г. Кірейцев. - Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.

18. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія] / С.Ф. Голов. - К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

19. Рабошук А.В. Актуальні питання переходу на МСФЗ / А.В. Рабошук // Друга науково-практична конференція "Соціально-економічні реформи в контексті європейського вибору України" (24-27.03.2005 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.confcontact.com/Mart/32.php>.

20. Бездушна Ю.С. Нормативні засади структуризації економіки як передумова розробки галузевих стандартів бухгалтерського обліку / Ю.С. Бездушна // Облік і фінанси АПК. – 2010. - № 2. – С. 17-20.

21. Скирпан О.П. Особливості організації обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах / О.П. Скирпан // Інноваційна економіка. – 2010. - № 1(15). – С. 106-110.

22. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 47 Akuntansi Tanah [Electronic resource] / Ikatan Akuntan Indonesia. - Mode of access: http://www.iaiglobal.or.id/prinsip_akuntansi/standar.php?cat=SAK%20Umum&id=50.

23. Financial Reporting Framework in Indonesia [Electronic resource] / Iasplus. Deloitte. - Mode of access: <http://www.iasplus.com/en/jurisdictions/asia/country10>.

24. US GAAP, IFRS and Indonesian GAAP - similarities and differences // PricewaterhouseCoopers Indonesia. - 2010 edition. - P.20 [Electronic resource]. - Mode of access: http://www.pwc.com/en_ID/id/publications/assets/IFRS-GAAP-comparison.pdf.

25. Report on the observance of Standards and Codes (ROSC). Indonesia. Accounting and auditing. - March 8, 2010 (updated in April 2011). - P. 21 [Electronic resource] / The World Bank Group. - Mode of access: http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_idn.pdf.

26. Isu perlakuan akuntansi tanah di Indonesia menembus agenda rapat IFRS Interpretation Committee [Electronic resource] / Ikatan Akuntan Indonesia. – Mode of access: <http://www.iaiglobal.or.id/berita/detail.php?id=348>.

27. Жук В.М. Інституціональна теорія у вирішенні проблем обліково-інформаційного забезпечення агропромислового виробництва / В.М. Жук // Інституціональні засади трансформації в аграрній сфері: збірник матеріалів Тринадцятих річних зборів Всеукраїнського конгресу вчених економістів-аграрників, Київ, 20-21 червня 2011 р. / Редкол. П.Т. Саблук та ін. - К.: ННЦ "Інститут аграрної економіки", 2011. – 672 с. – С. 54-60.

28. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

28. Остапчук С. М. Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення. облік і фінанси апк: освітній портал- Режим доступу: <https://magazine.faaf.org.ua/standartizaciya-buhgalterskogo-obliku-zemel-silskogospodarskogo-priznachennya.html>.

29. Бєсєда о.л., відображення в обліку земель сільськогосподарського призначення та витрат на їх поліпшення- Режим доступу: - <https://www.pdau.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/3.2/153.pdf>

30.Бєсєда О.Л. Капітальні витрати на поліпшення земель як об'єкт бухгалтерського обліку / О.Л. Бєсєда, О.Г. Чепець // Матеріали II Міжнародної

науково-практичної конференції «Эффективные инструменты современных наук – 2011» 27.04.2011 – 05.05.2011. – Прага. – Т.6. – С.37-39.

31.Голуб Н. О. Класифікація та облік витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення / Н. О. Голуб // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11-12. – С.137-141.

32.Гузар Б. С. Удосконалення оцінки обліку та контролю використання земельних ресурсів у ринкових умовах / Б. С. Гузар // Економіка АПК. – 2009. – №6. – С. 95-103.

33.Закон України про оренду землі від 02.10.03р. № 1211-IV.

34.Коментар до Податкового кодексу. Частина II [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://freelaw.com.ua/html.php?&id=taxlaw2&p=41>.

35.Малюга Н. М. «Земля в системі бухгалтерського обліку» / Н. М. Малюга, І. В. Замула // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №6. – С. 15-21.

36.Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок, затверджена постановою КМУ від 11.10.02р. № 1531.

37.Пасемник О.Г. До бухгалтерського обліку і оцінки земельних ділянок / О.Г. Пасемник, Л.Р. Воляк // Всеукраїнський науково – виробничий журнал «Інноваційна економіка».-2011.- №3– С.144-146.

38.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом МФУ від 27.04.2000р. № 92.

39. Сисак Е.О. Бухгалтерський облік земельних ресурсів: міжнародний та національний досвід [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/21.htm.

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість" [Електронний ресурс] // Редакція від 10.01.2012. – 2007. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.

41. Про оцінку земель : Закон від 11.12.2003 № 1378-IV (з останніми змінами від 02.03.2015, ВВР, 2015, № 23, ст.158) // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 15. – Ст. 229.

42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №28 Зменшення корисності активів // №35/10315. – 13.01.2005.

43. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. - Режим доступу: <http://portal.rada.gov.ua/>.

44. Земельний кодекс України. - Х.: Одиссей, 2013. - 136 с.

45. Закон України від 11.12.2003 № 1378-IV «Про оцінку земель» <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text>.

46. Гавриленко, Н. В. Нові моменти податкової звітності з ПДВ в умовах воєнного стану = New points of vat reporting under the conditions of marital state / Н. В. Гавриленко // Матеріали XIII Міжнар. наук.-техн. конф. "Інновації в судобудуванні та океанотехніці". – Миколаїв : Вид. Торубара В. В., 2022. – С. 440–442. URI: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/6372>.

47. Гавриленко Н. Сегменти господарської діяльності в обліковій політиці: управлінський аспект. Економічний простір. 22. № 181. С. 197–201. URL: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/6537>.

48. Гавриленко, Н. В. Підвищення економічної ефективності обліку виробничих витрат в умовах функціонування інформаційних систем / Н. В. Гавриленко // Матеріали I Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. "Актуальні проблеми обліково-аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю". – Мукачево : МДУ, 2013. – С. 157–159. URI <https://eir.nuos.edu.ua/handle/123456789/6548>.

50. Гавриленко, Н. (2023). Офісні витрати в контексті сучасних підходів до обліку витрат. *Економічний простір*, (184), 153-157. <https://doi.org/10.32782/2224-6282/184-27>.